

Audience publique du 7 juillet 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26431 du rôle et déposée le 23 décembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., portant recours contentieux contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 septembre 2009 ayant, d'une part, déclaré non fondée une réclamation introduite par elle, par courrier du 12 juillet 2009, contre un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 16 avril 2009, et ayant, d'autre part, déclaré irrecevable ladite réclamation pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de la même année et émis également le 16 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réplique de la demanderesse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 avril 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

En date du 16 avril 2009, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2007, ci-après désigné par « le bulletin IR ».

Le même jour, soit le 16 avril 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal relatif à l'année 2007, désigné ci-après par « le bulletin IC ».

Par courrier daté du 12 juillet 2009, Madame ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation à l'encontre des bulletins IR et IC.

Par une décision datée du 25 septembre 2009, portant le numéro ..., le directeur déclara ladite réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IC et comme non fondée pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IR. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

« Vu la requête introduite le 15 juillet 2009 par la dame ..., demeurant à L-... pour « soumettre sa réclamation contre le bulletin d'impôt du 16 avril 2009 » ;

Considérant que la requête ne désigne pas le bulletin critiqué ; que toutefois l'auteur de la requête n'étant pas une professionnelle de la consultation et de la représentation en matière d'impôts, elle bénéficie de ce fait de la jurisprudence qui, sur le fondement du § 249 alinéa 1^{er} de la loi générale des impôts (AO), tend à interpréter les requêtes des contribuables non assistés selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés ;

Qu'en vertu de ce principe de l'effet utile, la réclamation est à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, les deux émis le 16 avril 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte des dépenses d'exploitation déclarées pour appliquer une déduction forfaitaire de ces dépenses suivant les taux fixés par la circulaire directoriale L.I.R. 18/1 du 21 février 2003 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 de la loi générale des impôts (AO), une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant qu'au cours de l'année litigieuse, la réclamante a déclaré des dépenses d'exploitation d'un montant de ... euros en contrepartie d'une somme de ... euros reçue à titre de commissions d'une activité d'agent d'assurances ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que depuis l'année 2003, au cours de laquelle la réclamante a vendu une partie substantielle de son portefeuille d'assurances, son activité d'agent d'assurances s'est réduite à la simple gestion d'assurances de clients existants et qu'elle n'était pas à la recherche de clients nouveaux;

Considérant que la réclamante n'avait pas donné suite à une lettre du 10 février 2009 du bureau d'imposition, l'invitant à présenter le détail de certains postes de dépenses d'exploitation ; qu'à défaut de réponse à cette demande, les bulletins litigieux ont été émis en date du 16 avril 2009 pour déduire les dépenses d'exploitation concernant les commissions

d'assurances réalisées au cours de l'année 2007 en appliquant les forfaits tels que fixés par la circulaire directoriale L.I.R. 18/1 du 21 février 2003;

Considérant le détail des dépenses d'exploitation déclarés, exprimées en euros :

<i>Entretien voiture</i>	<i>...</i>
<i>Assurance r.c. professionnelle</i>	<i>...</i>
<i>Commissariat aux assurances</i>	<i>...</i>
<i>Taxe de circulation, assurance voiture</i>	<i>...</i>
<i>Assurance mobilier</i>	<i>...</i>
<i>Assurance voiture</i>	<i>...</i>
<i>Carburant</i>	<i>...</i>
<i>Frais de représentation</i>	<i>...</i>
<i>Journaux et livres</i>	<i>...</i>
<i>Frais de matériel de bureau</i>	<i>...</i>
<i>Affranchissements postaux</i>	<i>...</i>
<i>Téléphone et fax</i>	<i>...</i>
<i>Expertises et honoraires</i>	<i>...</i>
<i>Entretien machine de bureau</i>	<i>...</i>
<i>Femme de ménage</i>	<i>...</i>
<i>Produits d'entretien</i>	<i>...</i>
<i>Publicité</i>	<i>...</i>
<i>Commissions rétrocédées</i>	<i>...</i>
<i>Total :</i>	<i>...</i>

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.):« Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise. »;

qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles ; que la précision contenue à l'article 12 alinéa 1^{er} L.I.R. in fine, selon laquelle les dépenses ne sont pas déductibles même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité, pose le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte sauf dans l'hypothèse où la part privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après des critères objectifs et aisément contrôlables;

Considérant également que la réclamante n'est plus à la recherche active de nouveaux contrats d'assurances et de nouveaux clients, mais que son activité se limite à la conservation d'un portefeuille d'assurances existant; que cette dernière tâche n'engendre normalement que peu de frais de gestion, d'autant plus que les compagnies d'assurances s'occupent en grande partie du travail administratif et de la gérance en relation avec ce type de contrats ;

Considérant qu'il y a lieu d'examiner si les charges déclarées sont susceptibles de constituer des dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 L.I.R. ;

Considérant que la réclamante a établi le bénéfice provenant de l'exercice de l'agence d'assurances d'après le mode simplifié prévu à l'article 18 alinéa 3 L.I.R. et au règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 en portant exécution; qu'en conséquence la fortune d'exploitation par option est écartée, la condition d'une comptabilité régulière n'étant pas remplie en l'espèce (article 19 L.I.R.);

Ad frais de voiture

Considérant, à titre de rappel, que la réclamante a déclaré des frais d'entretien de la voiture (... euros), une taxe de circulation et une assurance voiture (... euros) et des frais de carburant (... euros) ;

Considérant que les dépenses occasionnées par l'utilisation de la voiture privée pour les déplacements en rapport direct avec l'exercice de la profession du contribuable, rentrent parmi les dépenses d'exploitation déductibles ;

Que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels ; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels ; qu'une telle preuve n'a pas été présentée ;

Considérant que la réclamante gère son portefeuille depuis son domicile privé ; qu'elle n'a pas documenté des déplacements professionnels et qu'elle n'en a pas établi la nécessité ; qu'il n'est d'ailleurs pas exclu qu'elle ait profité de ses déplacements privés pour régler ses obligations professionnelles en même temps ;

Considérant qu'en ce qui concerne notamment les frais de carburant, le total indiqué correspond, en tablant sur un prix moyen de l'essence la plus chère de 1,2 euro par litre et une consommation de 9 litres par 100 km, à un kilométrage dépassant de loin les 5.000 km ; qu'il serait pour le moins étonnant que l'encadrement d'une clientèle réduite avec réalisation de recettes de commissions inférieures à 3.000 euros, nécessiterait un tel volume de déplacements en automobile ;

Ad frais de représentation, journaux, publicité, femme de ménage

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R. certaines dépenses sont expressément exclues de la déduction; que si le catalogue de l'article 12 L.I.R. a surtout la valeur d'une mise au point en clarifiant le régime des dépenses faites, soit, dans l'intérêt du ménage, soit, pour des libéralités, des amendes et certains impôts, la deuxième phrase de l'article 12 (1) L.I.R. tranche les conflits de qualification en englobant purement et simplement dans une catégorie de dépenses non déductibles toutes les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ;

qu'il en résulte que, si une dépense répond à cette définition, elle n'est pas déductible, quelle que soit par ailleurs l'utilité qu'elle peut avoir pour la profession du contribuable; qu'il est prohibé, en particulier, de ventiler le montant de la dépense en une part privée et une part professionnelle en vue d'une qualification séparée, le législateur ayant précisément voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'il admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier;

Considérant que la réclamante a déduit les frais d'un repas pris ensemble avec un membre de sa famille à savoir Madame ..., sa belle-sœur; que cette invitation au restaurant n'est pas déductible, la réclamante n'en ayant pas documenté le caractère exclusivement professionnel ;

Considérant que la réclamante a déduit les frais d'abonnement au journal quotidien « d'Wort » et au périodique illustré « Revue » ; que le caractère exclusivement professionnel de ces documentations d'information et de culture général fait défaut ;

Considérant que la réclamante a déduit parmi les frais de publicité les cotisations « Amicale des Anciens de Louvain » et « Cercle Munster » au nom de l'époux ; que ces cotisations rangent également parmi les dépenses privées étant admis qu'elles ne sont pas de nature exclusivement professionnelle ;

Considérant que les factures d'une entreprise de nettoyage « pour le nettoyage de votre maison » ne rentrent pas parmi les dépenses d'exploitation déductibles, leur relation avec l'entreprise n'étant pas établie ;

Ad frais d'expertises et honoraires

Considérant que cette dépense résulte d'un mémoire d'honoraires pour les prestations suivantes :

- *établissement de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005 et les annexes y relatives,*
- *vérifications des bulletins d'imposition de l'année 2004,*
- *vérification des décisions de la Direction des Contributions,*
- *diverses correspondances avec l'Administration des Contributions concernant les déclarations fiscales pour l'année 2004,*
- *divers avis et conseils.*

Considérant que les honoraires que la réclamante a payés pour la détermination de ses revenus nets, ne sauraient être considérés comme des dépenses en relation directe et exclusive avec la gestion d'un portefeuille d'assurances ni comme frais de comptabilité ;

Considérant qu'il découle de toutes ces considérations que les dépenses d'exploitation déclarées renfermaient une part importante de dépenses non déductibles dont il n'est pas possible de déterminer le montant exactement ;

Considérant dès lors, que c'est à bon droit que, pour pallier à l'impossibilité de déterminer avec toute la précision nécessaire le montant des dépenses d'exploitation déductibles, que le bureau d'imposition a appliqué le forfait institué à cet effet par la circulaire L.I.R. n° 18/1 ;

Considérant que le bulletin de l'impôt commercial communal de 2007 a liquidé l'impôt dû à 0 (zéro) euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ; qu'il en découle que la réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de 2007 doit être déclaré irrecevable pour défaut d'intérêt (§232 alinéa 1 AO) ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 23 décembre 2009, Madame ... a déposé un recours contentieux contre ladite décision du directeur du 25 septembre 2009.

Madame ... n'ayant pas qualifié son recours, il y a lieu d'admettre qu'elle a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, respectivement contre un bulletin de l'impôt commercial communal.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 25 septembre 2009.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse, exposant exercer la profession de courtier d'assurance, critique la décision directoriale en ce que le directeur a déclaré non fondée sa réclamation. Elle reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les frais d'exploitation déclarés par elle et d'avoir appliqué seulement un forfait concernant ces frais, respectivement de ne pas avoir tenu compte d'une partie des frais d'une femme de ménage dans la catégorie des charges extraordinaires.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a, d'une part, déclaré la réclamation irrecevable pour défaut d'intérêt pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IC, dans la mesure où ledit bulletin a retenu une cote d'impôt zéro et que la demanderesse n'a pas prétendu à la fixation d'une cote d'impôt positive, et, d'autre part, a déclaré non fondée la réclamation pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IR en se prévalant de l'article 12 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR).

1) Quant au bulletin IC

Au vœu du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Ladite disposition ne reconnaît ainsi au contribuable un intérêt à agir que pour autant que la modification des bases d'imposition retenues dans la motivation du bulletin a une incidence sur la cote d'impôt retenue. Un tel intérêt à agir n'existe en principe pas dans l'hypothèse où le bulletin attaqué retient une cote d'impôt zéro.

Or, en l'espèce, le bulletin IC litigieux retient justement une cote d'impôt zéro.

C'est dès lors à juste titre que le directeur a déclaré la réclamation dirigée contre le bulletin IC comme irrecevable faute d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse.

Il convient encore de relever que les explications fournies par la demanderesse à l'audience des plaidoiries pour justifier son intérêt à agir en ce que le bénéfice commercial retenu aurait une incidence sur l'imposition de ses revenus en général ne sont pas de nature à énerver cette conclusion.

En effet, le bulletin de l'impôt sur le revenu dans lequel le bénéfice commercial est pris en compte est susceptible de voies de recours autonomes, de sorte qu'à supposer que la demanderesse ait exercé ces voies de recours endéans les délais légaux, le préjudice dont elle se prévaut est susceptible, le cas échéant, d'être réparé, indépendamment d'un recours contre

le bulletin IC. Dans ce contexte, il convient encore de relever qu'en vertu du paragraphe 5 (1) de l'ordonnance du 16 novembre 1943 dite « *zweite Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form* », l'administration doit modifier d'office les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial, si les éléments des bulletins de l'impôt sur le revenu qui ont une incidence sur le montant du bénéfice commercial sont modifiés.

Le recours est dès lors à rejeter pour autant qu'il est dirigé contre le volet de la décision directoriale visant le bulletin IC.

2) Quant au bulletin IR

Il se dégage du mémoire en réponse du délégué du gouvernement que la partie étatique admet la déductibilité des frais d'expertise et d'honoraires déclarés par la demanderesse à hauteur de ... euros ainsi que des frais de représentation d'un montant de ... euros.

A l'audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement a encore déclaré qu'une partie des autres frais dont se prévaut la demanderesse ne font plus l'objet de contestations de la partie étatique, à savoir les frais relatifs à une assurance professionnelle à hauteur de ... euros, les frais payés au Commissariat aux assurances de l'ordre de ... euros et les frais d'assurance du mobilier de bureau de ... euros.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer fondé pour autant qu'il vise les frais ainsi acceptés par la partie étatique.

Les frais restant litigieux suivant le dernier état des conclusions des parties sont ceux relatifs à l'occupation d'une femme de ménage d'un montant total de ... euros, que la demanderesse a déclaré comme dépense d'exploitation à hauteur de ... euros et comme charge extraordinaire à hauteur de ... euros, les frais de téléphone et de téléfax de ... euros, des frais relatifs à des produits d'entretien d'un montant de ... euros, des fournitures de bureau d'un montant de ... euros, des frais d'affranchissement postaux de ... euros, des frais d'entretien de machines et d'installations d'un montant de ... euros, des frais de publicité à hauteur de ... euros, des frais d'entretien d'une voiture de ... euros, des frais de taxe de circulation et d'assurances d'un montant de ... euros et des frais de carburant de ... euros.

La partie étatique s'oppose à la prise en compte de ces frais en opposant à la demanderesse les dispositions de l'article 12 LIR. Ne contestant pas la réalité du paiement des factures produites par la demanderesse, le délégué du gouvernement soutient que celle-ci n'aurait pas fourni des éléments de preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation nette et facile des dépenses en une part privée et une part professionnelle, en se référant plus particulièrement aux frais ayant trait à l'occupation d'une femme de ménage, aux frais de téléphone et de fax, aux cotisations et aux frais relatifs à l'entretien d'une voiture.

Le tribunal constate que le directeur et le délégué du gouvernement n'ont pas spécifiquement pris position par rapport aux frais visant des produits d'entretien, des fournitures de bureau, des frais de timbres et des frais d'entretien de machines, à part un renvoi général à l'article 12 LIR.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « (...) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou*

sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minimale et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR (cf. Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu).

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, à la demanderesse d'établir que les frais dont elle fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Si, ainsi, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

Il convient dès lors d'examiner, à la lumière des conditions exposées ci-dessus, les dépenses que la demanderesse entend faire admettre à titre de frais d'exploitation.

Il convient de manière générale de relever que c'est à tort que la demanderesse fait valoir que le principe de l'interdiction de ventilation en vertu de l'article 12 LIR n'ait pas été invoqué face aux dépenses déclarées par elle durant les années fiscales antérieures. En effet, il appartient au contribuable de justifier pour chaque année fiscale individuelle les frais qu'il entend faire valoir.

- Quant aux frais relatifs à l'occupation d'une femme de ménage.

La demanderesse a déclaré que les frais en relation avec le nettoyage de la pièce de son habitation privée à partir de laquelle elle exerce son activité professionnelle représenteraient 1/9^{ème} des frais totaux relatifs à l'occupation d'une femme de ménage, soit un montant de ... euros représentant la part professionnelle du montant total de ces frais de l'ordre de ... euros.

Le directeur a contesté la relation de ces frais avec l'entreprise de la demanderesse en renvoyant à la mention des factures afférentes qui renvoient au nettoyage de la maison de la

demanderesse. La partie étatique ne met pas en cause le montant total des frais de nettoyage visant le nettoyage de la maison entière, ceux-ci étant d'ailleurs documentés par des factures mensuelles de l'entreprise de nettoyage ... S.à.r.l, mais conteste ainsi la relation des factures y afférentes avec l'exploitation de l'entreprise de la demanderesse.

Il se dégage des éléments du dossier et des explications fournies par les parties à l'instance que la demanderesse exploite son entreprise à partir d'un bureau situé dans son habitation privée. S'il est vrai que les factures de nettoyage comportent la mention « *nettoyage de votre maison* », impliquant que ces frais visent le nettoyage de l'intégralité de la maison d'habitation de la demanderesse, il n'en reste pas moins que la demanderesse n'entend pas faire valoir l'intégralité de ces frais comme dépenses d'exploitation, mais fait valoir uniquement 1/9^{ème} de ces frais, correspondant d'après ses explications, non contestées à cet égard par la partie étatique, aux frais de nettoyage de la pièce dans laquelle est situé son bureau par rapport au total de 9 pièces composant la maison d'habitation. Le tribunal est amené à retenir qu'à défaut de contestations de cette proportion, qui paraît tout à fait plausible, la demanderesse a, à suffisance de droit, établi la proportion professionnelle des frais de nettoyage, de sorte que le montant de ... euros est à prendre en compte à titre de frais d'exploitation.

Quant au montant de ... euros, correspondant à la part privée des frais de nettoyage, le tribunal constate que ni le directeur, ni le délégué du gouvernement n'ont fourni de moyens de nature à mettre en échec la prise en compte de ces frais à titre de charge extraordinaire.

Aux termes de l'article 127 (1) LIR, « *sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive* », et aux termes de l'article 127 (6) LIR, dans sa teneur applicable au titre de l'année d'imposition concernée, « *un règlement grand-ducal pourra, en dérogeant au besoin aux dispositions de l'alinéa 4 ci-dessus, prévoir, pour des catégories déterminées de charges extraordinaires, des abattements forfaitaires variables ou non suivant les différentes classes de contribuables. Le même règlement pourra établir pour des catégories déterminées de contribuables des plafonds, au besoin différenciés, applicables en matière d'abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires* ».

L'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, abrogé actuellement, mais ayant été en vigueur durant l'année d'imposition litigieuse, prévoit comme catégorie déterminée de charges extraordinaires, entre autres, les « *frais de domesticité* », et l'article 2 (1) du même règlement grand-ducal définit cette catégorie de charges extraordinaires comme suit : « *sont considérées comme frais de domesticité au sens de l'article 1^{er} les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison, lorsqu'ils sont déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire et à condition qu'ils effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable.* »

Il n'est pas contesté en cause que les frais litigieux ont été exposés en relation avec une femme de ménage effectuant des travaux domestiques à l'intérieur de la maison d'habitation de la demanderesse. Il n'est pas non plus contesté que l'aide de ménage et les frais en question sont déclarés aux institutions de la sécurité sociale, étant précisé qu'il est indifférent que cette déclaration soit faite directement par le contribuable ou qu'elle soit faite par une entreprise ayant occupé la femme de ménage et avec laquelle le contribuable a conclu un contrat d'entreprise (cf. Cour adm. 26 novembre 2009, n° 25704C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu).

C'est dès lors à tort que le directeur n'a pas fait droit à la demande de la demanderesse de reconsidérer le refus du bureau d'imposition d'accorder à la demanderesse le bénéfice d'un abattement forfaitaire pour les frais exposés en 2007 pour la femme de ménage, de sorte qu'à défaut d'avancement d'un quelconque autre motif de refus, la demanderesse est en droit de bénéficier d'un abattement forfaitaire pour lesdits frais.

- Quant aux frais de téléphone et de télécopie

La demanderesse fait état de dépenses à hauteur de ... euros à titre de frais de téléphone et de fax. Suivant les explications fournies par elle à l'appui de son recours, ce montant représenterait 50% du montant total de ces frais, le solde correspondant à la part privée.

Le tribunal constate que la demanderesse a fourni des justificatifs des frais de télécommunications, y compris l'abonnement en question, étant précisé qu'il se dégage de ces pièces que des factures globales sont émises à la fois pour l'entreprise exploitée par la demanderesse et pour les besoins du ménage privé, sans qu'il soit possible de dégager la part privée et la part professionnelle à partir de ces factures.

S'il paraît certes évident que la demanderesse a exposé des frais en rapport avec l'utilisation d'un téléphone et d'un fax pour des besoins professionnels, il y a lieu de constater que face aux contestations de la partie étatique, la demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets de nature à démontrer la proportion exacte de l'utilisation professionnelle et privée, et plus particulièrement le bien-fondé de la proportion à 50% dont elle se prévaut.

Il s'ensuit qu'à défaut de preuve fournie par la demanderesse que les frais de télécommunication dépassent le forfait admis par le bureau d'imposition, le recours est à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

- Quant aux frais relatifs aux produits d'entretien, aux fournitures de bureau, aux frais d'affranchissement postaux et aux frais d'entretien de machines et d'installations

En ce qui concerne l'ensemble de ces frais, la demanderesse soutient qu'il n'y aurait pas lieu à ventilation, impliquant qu'elle fait état d'une cause exclusivement professionnelle de ces frais.

Dans l'hypothèse où se pose la question non pas de la preuve de la proportion de la cause professionnelle des frais, mais celle de l'utilisation exclusivement professionnelle de certains matériels, le contribuable n'est pas dispensé de fournir cette preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que le matériel litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations. La reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel est plus particulièrement conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence celle de courtier d'assurance, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayeraient la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

Quant aux frais relatifs aux produits d'entretien, la demanderesse a certes produit une facture d'un centre commercial visant des produits d'entretien. Néanmoins, la production de

cette seule facture au regard des contestations de la partie étatique fondées sur l'article 12 LIR, ne permet pas de fournir la preuve de la relation causale de ces frais avec la profession de la demanderesse. Le libellé des factures ne permet pas non plus d'admettre que ces frais ne seraient pas à ventiler mais seraient exclusivement utilisées pour la profession de la demanderesse, tel que cette dernière le soutient dans son mémoire en réplique. Le recours est dès lors à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

Quant aux frais de bureau d'un montant de ... euros, le tribunal constate que les factures versées par la demanderesse visent du matériel de bureau, tel que par exemple de l'encre pour imprimantes. La demanderesse soutient que ces frais ne seraient pas à ventiler. Dans la mesure où la demanderesse affirme que ces frais sont exposés exclusivement pour des besoins professionnels, étant relevé que cette utilisation exclusivement professionnelle n'est pas contestée par le délégué du gouvernement et paraît par ailleurs plausible au regard du libellé des factures en question et eu égard à la profession de la demanderesse, la question d'une ventilation ne se pose pas. La partie étatique ne saurait dès lors se contenter d'invoquer une interdiction de ventilation sur le fondement de l'article 12 LIR. A défaut d'autres contestations de la partie étatique, il s'ensuit que ces frais sont à mettre en compte à titre de frais d'exploitation.

Il en est de même des frais d'affranchissement postaux d'un montant de ... euros, qui d'après les déclarations de la demanderesse, qui sont tout à fait plausibles eu égard à sa profession et qui ne sont pas contredites par la partie étatique, sont exclusivement d'ordre professionnel, de sorte que la question d'une ventilation de ces frais ne se pose pas. A défaut d'autres contestations de la partie étatique, ces frais sont à admettre à titre de frais d'exploitation.

Quant aux frais d'entretien de machines et d'installations d'un montant de ... euros, le tribunal constate, d'après les pièces fournies par la demanderesse, qu'il s'agit de frais relatifs à des installations de bureau, tel un fax. A défaut de contestations plus circonstanciées de la partie étatique quant à l'utilisation professionnelle de ce matériel, et eu égard aux explications de la demanderesse qu'elle exploite son bureau de courtier à partir du domicile privé impliquant, par la force des choses, des frais relatifs à l'acquisition et à l'entretien de matériel de bureau, tel un fax, ces frais sont pareillement à prendre en compte.

- Quant aux frais de publicité

La demanderesse entend faire valoir comme frais de publicité des frais de cotisation à l'« Amicale des Anciens de Louvain », au « Cercle Munster » et à l'« Association luxembourgeoise des professionnels de l'assurance ».

Le directeur a contesté la nature exclusivement professionnelle des frais de cotisation à l'« Amicale des Anciens de Louvain » et au « Cercle Munster ».

Le tribunal est en premier lieu amené à relever que la cotisation pour l'association sans but lucratif « Cercle Munster » ne saurait être déduite à titre de frais d'exploitation, étant donné que même si l'affiliation à une telle organisation puisse le cas échéant avoir un intérêt professionnel, cette dépense ne saurait être admise en l'espèce comme une dépense professionnelle, la demanderesse admettant d'ailleurs elle-même dans sa requête introductive que seule une partie de cette cotisation a une cause professionnelle, étant relevé que le caractère bien-fondé de cette proportion n'est pas autrement établi.

Il en est de même de la cotisation à l'« Amicale des Anciens de Louvain », qui doit être considérée comme une dépense exclusivement privée.

Le recours est dès lors à rejeter pour autant qu'il vise les cotisations à l'« Amicale des Anciens de Louvain » et au « Cercle Munster ».

Par contre, en ce qui concerne la cotisation pour l'affiliation à l'« Association luxembourgeoise des professionnels de l'assurance », le constat s'impose qu'il s'agit là d'une association professionnelle, ayant un rapport direct avec l'activité professionnelle de la demanderesse, de sorte que le recours est fondé pour autant qu'il vise ces frais d'un montant de ... euros.

- Quant aux frais en relation avec l'utilisation professionnelle d'une voiture privée.

En vertu des principes se dégageant de l'article 12 LIR, précité, en cas d'utilisation partielle pour des besoins professionnels d'une voiture, utilisée également à des fins privées, les frais y relatifs ne peuvent utilement être retenus en tant que dépenses d'exploitation que pour autant que le contribuable établisse la cause professionnelle de ces frais et uniquement dans la proportion de l'utilisation effective de la voiture au bénéfice de l'exploitation. A cet égard, en vertu des principes dégagés ci-dessus, il appartient encore au contribuable d'établir concrètement cette proportion d'utilisation au service de son exploitation.

S'il est vrai qu'en égard à l'activité exercée par la demanderesse, il paraît plausible que celle-ci ait été amenée à effectuer des déplacements en relation directe avec l'exercice de sa profession, de sorte que la réalité et la nécessité de déplacements professionnels ne saurait être mise en doute, il n'en reste pas moins que la demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets, tel qu'un carnet de route ou un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont elle se prévaut. Elle admet d'ailleurs elle-même dans son mémoire en réplique qu'il lui est actuellement impossible de retracer tous les déplacements professionnels effectués par elle moyennant sa voiture privée. Le seul fait que le bureau d'imposition ait admis la déduction de frais de voiture dans le passé n'est pas de nature à rapporter la preuve de la proportion de l'utilisation professionnelle de ces frais pour l'année fiscale actuellement sous examen, alors que le contribuable doit établir les frais qu'il entend déduire de ses recettes d'exploitation pour chaque année prise individuellement.

Il s'ensuit qu'à défaut de preuve fournie par la demanderesse que les frais en relation avec l'utilisation professionnelle d'une voiture dépassent le forfait admis par le bureau d'imposition, le recours est à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours sous examen, pour autant qu'il est dirigé contre le volet de la décision directoriale litigieuse visant le bulletin IR, est partiellement fondé, à savoir en ce qui concerne la prise en compte à titre de frais d'exploitation des frais suivants : les frais d'expertise et d'honoraires de ... euros, les frais de représentation d'un montant de ... euros, les frais relatifs à une assurance professionnelle à hauteur de ... euros, les frais payés au Commissariat aux assurances de l'ordre de ... euros, les frais d'assurance du mobilier du bureau de ... euros, les frais relatifs à l'occupation d'une femme de ménage de l'ordre de ... euros, les frais de bureau de ... euros, les frais d'affranchissements postaux de ... euros, les frais d'entretien de machines et d'installations de ... euros et les frais de publicité à hauteur de ... euros.

Il est encore fondé en ce que le bénéfice d'un abattement forfaitaire pour frais de domesticité a été refusé à la demanderesse.

Ledit recours est à rejeter pour le surplus.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de mettre les frais à charge de chacune des parties à hauteur de la moitié.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours pour autant qu'il est dirigé contre le volet de la décision directoriale du 25 septembre 2009 visant le bulletin de l'impôt commercial communal ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation de la décision directoriale du 25 septembre 2009 (n° ...), dit qu'il y a lieu de prendre en compte dans le cadre de l'imposition des revenus de la demanderesse à titre de frais d'exploitation les frais d'expertise et d'honoraires de ... euros, les frais de représentation d'un montant de ... euros, les frais relatifs à une assurance professionnelle à hauteur de ... euros, les frais payés au Commissariat aux assurances de l'ordre de ... euros, les frais d'assurance du mobilier du bureau de ... euros, les frais relatifs à l'occupation d'une femme de ménage de l'ordre de ... euros, les frais de bureau de ... euros, les frais d'affranchissements postaux de ... euros, les frais d'entretien de machines et d'installations de ... euros et les frais de publicité à hauteur de ... euros, et qu'il y a lieu d'accorder à la demanderesse le bénéfice d'un abattement forfaitaire pour frais de domesticité ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

pour le surplus, déclare le recours non justifié, partant en déboute ;

met les frais à charge de chacune des parties à hauteur de la moitié.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 08.07.2010

Le Greffier du Tribunal administratif